



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 16

GZ. RV/0406-S/08,  
miterledigt RV/0407-S/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der M.P., Gastwirtin, L-Dorf, vertreten durch BPS Brugger Pamperl Schallhart, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei, 5020 Salzburg, Sterneckstraße 55, vom 30. April 2008 und vom 15. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 31. März 2008 und vom 26. Juni 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO wie folgt entschieden:

I. Die Berufung gegen den Bescheid vom 31. März 2008 wird **als unbegründet abgewiesen**.

Der angefochtene Bescheid vom 31. März 2008 bleibt unverändert.

II. Der Berufung gegen den Bescheid vom 26. Juni 2008 wird **teilweise Folge gegeben**. Der angefochtene Bescheid vom 26. Juni 2008 wird aufgehoben. Die Einkommensteuer 2006 wird in Höhe von **€ 9.515.--** gemäß § 236 BAO **nachgesehen**.

### Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 22. Juni 2006 beantragte M.P. die Nachsicht der aus der Betriebsveräußerung entstehenden Steuerschulden für die Jahre 2004 bis 2006. Sie habe das Unternehmen 1997 von ihrem Vater übernommen und in den Folgejahren leider nur Verluste erwirtschaftet. Aufgrund der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung seien diese Verluste nicht vortragsfähig. Sie sei als Bürgin für private Schulden ihres geschiedenen Mannes in Anspruch genommen worden, was zum Zwangsverkauf des Reitschulbetriebes geführt habe. Aus dieser Betriebsveräußerung und dem Antrag auf Verteilung der

Steuerschuld auf drei Jahre entstünden Steuerschulden, die sie aufgrund ihrer wirtschaftlichen Lage nicht begleichen könne. Die Nachsichtswerberin habe ihre Abgabenschulden bisher immer entrichtet. Der Verkauf des Unternehmens sei aus der wirtschaftlichen Notlage zur Vermeidung einer Zwangsversteigerung erfolgt. Seit November 2003 betreibe sie einen Gastronomiebetrieb in L.. Im ersten Jahre sei ein Verlust, im Jahr 2004 ein Gewinn von rund € 7.300.—erwirtschaftet worden.

Nach Durchführung umfangreicher Ermittlungen entsprach das Finanzamt mit Bescheid vom 31. März 2008 diesem Nachsichtsansuchen insoweit, als ein Betrag von € 11.794.--, bestehend aus Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und anteiliger Einkommensteuer 2005, nach § 236 BAO nachgesehen wurde. Dies entsprach einer Quote von 50 % der offenen Abgabenschuldigkeiten. Das Finanzamt sah aufgrund der prekären wirtschaftlichen Lage der Nachsichtswerberin eine persönliche Unbilligkeit als gegeben an und ging bei der zu treffenden Ermessensentscheidung von einem Überwiegen der Billigkeitsmomente aus. Die erteilte Teilnachsicht sollte zu einer spürbaren Verbesserung der stark angespannten wirtschaftlichen Situation der Nachsichtswerberin führen. Eine vollinhaltliche Stattgabe des Nachsichtsansuchens sei aufgrund der Tatsache, dass diese nur anderen Gläubigern zugute komme, jedoch nicht möglich.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 30. April 2008 berufen. Eine nähere Begründung enthielt dieses Anbringen nicht; die Erstinstanz erließ daher einen Mängelbehebungsauftrag.

Am 27. Mai 2008 langte beim Finanzamt ein weiteres Nachsichtsansuchen ein, mit dem die Nachsicht der aus der Betriebsveräußerung entstandenen Steuerschuld für das Jahr 2006 beantragt wurde. Es wurde auf eine Gesamtgewinnbetrachtung von der Betriebsübernahme bis zum nicht geplanten Zwangsverkauf verwiesen. Da wegen des Lebensalters der Steuerpflichtigen die der halbe Durchschnittssteuersatz nicht anwendbar sei, werde im Sinne der Steuergerechtigkeit um Nachsicht der entstandenen Steuerschuld ersucht.

Mit Bescheid vom 26. Juni 2008 wies das Finanzamt dieses Nachsichtsansuchen mit der wesentlichen Begründung ab, dass zwar eine persönliche Unbilligkeit in der Einhebung vorliege, die zu treffende Ermessensentscheidung aber zu Ungunsten der Nachsichtswerberin ausfalle. Es sei von einem Überwiegen der Zweckmäßigkeitsmomente auszugehen. Dabei sei zu beachten, dass das Finanzamt Salzburg-Land bereits einen Betrag von € 11.794.— gem. § 236 BAO nachgesehen habe und ein zusätzlicher Verzicht auf bestehende Abgabenforderungen nur anderen Gläubigern zu gute kommen würde.

Mit Schriftsatz vom 15. Juli 2008 führte die Berufungswerberin (Bw.) einerseits ihre Berufung vom 30. April 2008 näher aus und erhob andererseits Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 26. Juni 2008. Sie brachte ergänzend vor, dass auch das Finanzamt vom Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit ausgehe. Es liege darüber hinaus aber auch eine sachliche Unbilligkeit vor, die sich daraus ergebe, dass der im § 37 EStG vorgesehene halbe Steuersatz auf Aufgabe- und Veräußerungsgewinne nur dann anwendbar sei, wenn der Pflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat oder erwerbsunfähig sei. Der Zweck dieser Bestimmung liege in der Vermeidung von Härten. Gerade im Gegenstandsfall komme es durch die steuerlichen Konsequenzen des Zwangsverkaufes zu einer außergewöhnlichen Steuerbelastung. Die Pflichtige werde mit rund € 24.000.—mehr belastet, ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis. Die durch Veräußerung von Grund und Boden über die Jahre inflationsbedingt entstandenen Scheingewinne würden zusammengeballt im Jahr der Veräußerung aufgedeckt und in diesem Fall mit dem vollen Steuersatz versteuert. Die Anwendung des halben Steuersatzes soll diese besondere Härte mildern.

Eine besondere Härte ergebe sich zudem daraus, dass lediglich bedingt durch die Art der Buchführung die über die Jahre eingetretenen Verluste nicht vortragsfähig seien und bei der Zwangsveräußerung keine Gesamtgewinnbetrachtung Platz greife. Es komme de facto zur Besteuerung eines Scheingewinnes. Berücksichtige man die Verluste der vorangegangenen Jahre ergebe sich bei der Versteuerung der Veräußerung im Jahr 2004 für den Zeitraum 2004 bis 2006 eine Steuerbelastung von € 15.232.—statt bisher € 39.588.--. Nur durch die besonderen Umstände des Falles (Betriebsaufgabe und Notverkauf) komme es zu einer anormalen zusätzlichen Belastungswirkung an Einkommensteuer von € 24.356.--, was einen atypischen Vermögenseingriff bedeute.

Abgesehen von der Finanzverwaltung gebe es als einzigen Gläubiger nur die Bank. Die Bw. habe natürlich im Zuge der Veräußerung ihres Grundbesitzes alle Gläubiger befriedigen wollen. Die Bank habe den Notverkauf ohne Rücksicht auf steuerliche Folgen für die Pflichtige erzwungen, der nicht das gewünschte Ergebnis erbracht habe. Die Bw. habe keinen Einfluss auf die Verteilung des Verkaufserlöses gehabt, aufgrund der Sicherstellungen sei alles an die Bank geflossen. Die mit der Veräußerung zusammenhängenden Steuerschulden hätten mangels Mittel nicht bedient werden können. Der Nachsichtswerberin seien die Hände gebunden gewesen, sie befinde sich in einer existenziellen Gefährdung.

Das Finanzamt verzichtete auf die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung und legte beide Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können auf Antrag des Abgabepflichtigen fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Das Nachsichtsverfahren zerfällt nach Lehre und Rechtsprechung in zwei voneinander getrennte Abschnitte. Zunächst ist in einer ersten Verfahrensphase zu prüfen, ob der maßgebliche Begriff der „Unbilligkeit der Einhebung“ im Sinne des § 236 BAO zu bejahen ist. Bei der Prüfung dieser Frage darf der Zweck dieser Rechtsvorschrift nicht außer acht gelassen werden: durch das Rechtsinstitut der Nachsicht soll der Abgabenbehörde die Möglichkeit eingeräumt werden, eine im Einzelfall eingetretene besondere Härte oder vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Strenge der Abgabenvorschriften durch Billigkeitsmaßnahmen zu beseitigen oder zu mildern. Nach der Rechtsprechung kann die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles eine persönliche oder eine sachliche sein (z.B. VwGH 24.2.1998, 97/13/0237). Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie besteht bei einem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022). Dabei muss es im Vergleich zu ähnlichen Fällen zu einer anormalen Belastungswirkung kommen.

Die Nachsichtswerberin argumentiert zunächst mit der persönlichen Unbilligkeit, in der Berufung wird auch die sachliche Unbilligkeit vorgebracht. Die Rechtsmittelbehörde teilt die Einschätzung der Erstinstanz, dass aufgrund der prekären finanziellen bzw. wirtschaftlichen Lage der Nachsichtswerberin eine persönliche Unbilligkeit und somit eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO vorliegt. Unstrittig ist, dass der Großteil der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten durch die Veräußerung (Notverkauf zur Abwendung einer Zwangsversteigerung) des Reitbetriebes im Jahr 2004 entstanden ist. Die Vorgeschichte und die Gründe für den Verkauf sind aktenkundig und werden in den Nachsichtsbescheiden ausführlich dargelegt. Zur Vermeidung von Wiederholungen darf auf die dortige Darstellung verwiesen werden. Ebenso aktenkundig sind die bescheidenen Einkünfte der Bw. aus dem von ihr betriebenen gastronomischen Betrieb. Aus der Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse ist ersichtlich, dass das Einkommen der Nachsichtswerberin aufgrund der bestehenden Verpflichtungen stark belastet ist. Das der Bw. verbliebene Realvermögen ist nach wie vor grundbücherlich belastet.

Eine sachliche Unbilligkeit ist im Lichte der Rechtsprechung des VwGH hingegen nicht zu erkennen. Es ist nicht ersichtlich, dass im vorliegenden Fall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022). Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Es muss eine anormale Belastungswirkung verglichen mit ähnlichen Fällen vorliegen. Eine solche sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung einer generellen Norm ist (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO.

Genau dieser Fall liegt hier vor. Der Gesetzgeber hat die begünstigte Besteuerung (Hälftesteuersatz) für Gewinne aus Betriebsaufgabe bzw. Veräußerung gem. § 37 Abs. 5 EStG 1988 an bestimmte, im Gesetz konkret definierte Voraussetzungen geknüpft. Nur wenn diese erfüllt sind, kann die begünstigte Besteuerung Platz greifen. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen nicht erfüllt, ist die Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen vorzunehmen. Auf die Gründe für das Fehlen der Voraussetzungen (hier z.B. das Lebensalter) ist nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Gesetzes nicht Bedacht zu nehmen. Dies mag als „Ungerechtigkeit“ empfunden wird, ist aber Ausfluss der allgemeinen Rechtslage.

Nicht anders verhält es sich mit der eingewendeten Gesamtgewinnbetrachtung. Es mag zutreffen, dass die steuerlichen Folgen bei einer anderen Gewinnermittlung für die Bw. günstiger gewesen wären, tatsächlich hat sie ihre Ergebnisse aber im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, bei der ein Verlustvortrag nach den Regeln des Einkommensteuergesetzes nicht möglich ist. Die bloße fiktive Gegenüberstellung von Abgabenbeträgen mit bzw. ohne Gesamtgewinnbetrachtung ist nicht geeignet, eine sachliche Unbilligkeit aufzuzeigen. Hätte der Gesetzgeber alle Betriebsaufgaben begünstigt besteuern wollen, hätte er die differenzierten Regelungen nicht vorgesehen.

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass die Rechtsmittelbehörde vom Vorliegen einer persönlichen, nicht aber einer sachlichen Unbilligkeit ausgeht. Es ist demnach in eine Ermessensentscheidung einzutreten. Übereinstimmend mit der Erstinstanz geht die Rechtsmittelbehörde von einem Überwiegen der Billigkeitsmomente aus. Unter Billigkeit wird die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei verstanden. Es kann daher ein Teil der aus der Betriebsveräußerung entstandenen Abgabenschulden nachgesehen werden, um die stark angespannte wirtschaftliche Situation der Bw. zu verbessern. Das Finanzamt hat im ersten Nachsichtsbescheid vom 31. März 2008 € 11.794.—nachgesehen,

was nach der im Akt ersichtlichen Berechnung einem Anteil von 50 % der vom Ansuchen umfassten Abgabenschulden betrifft.

Nach Beurteilung des Unabhängigen Finanzsenates ist diese Quote auch auf die Einkommensteuer 2006 anzuwenden. Da diese mit Bescheid vom 13. Mai 2008 mit € 19.031,41 festgesetzt wurde, beläuft sich der (zusätzlich) nachzusehende Betrag auf € 9.515.--. Ein überzeugendes Argument, warum im Gegensatz zu den anderen Abgaben hinsichtlich der ESt 2006 keine Nachsicht erteilt werden soll, ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen. Die Begründung, dass bereits eine Nachsicht erteilt wurde greift zu kurz, geht es doch insgesamt um die Abfederung der unbilligen Härte.

Der beantragten Gesamtnachsicht stehen hingegen Zweckmäßigkeitsüberlegungen entgegen. Völlig zurecht verweist die Erstinstanz dazu auf die Tatsache, dass ein zusätzlicher Verzicht auf bestehende Abgabensforderungen nicht primär der Sanierung der Nachsichtswerberin zugute käme, sondern anderen Gläubigern, insbesondere der Bank. Daran kann das Berufungsvorbringen nichts ändern.

Aus den dargelegten Gründen konnte zusätzlich zur bereits mit Bescheid vom 31. März 2008 gewährten Nachsicht gem. § 236 BAO die (weitere) Nachsicht der Einkommensteuer 2006 in Höhe von € 9.515.—gerechtfertigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 10. Mai 2010